

# A belső kontrollrendszer szerepe az államháztartásban

TÓTH BALÁZS

## Bevezetés

A gazdaság folyamatos változásával az állam által betöltött szerep, illetve a vele szemben támasztott elvárások is állandóan módosulnak. Az utóbbi években egyre nagyobb szerepet kapott az állam hatékony gazdálkodásának hangsúlyozása annak vizsgálata. A szűkösen rendelkezésre álló erőforrások megfelelő, effektív felhasználása kulcsfontosságú szempont az állam működésének megítélésekor. A közpénzek hatékony felhasználása iránti igény fokozódásával az államháztartás kontrolling tevékenységével szemben is magasabb követelményeket emeltek. Ezekre a változásokra a szabályozásnak is reagálnia kellett és az állam kontrolling rendszerét az igényekhez, valamint a nemzetközi sztenderdekhez kellett igazítani, hiszen a megfelelő közpénzhasználást csak naprakész, a gazdaság változó kihívásaira reagálni képes kontrollingrendszerrel lehet biztosítani. Ezen változások viszont csak akkor érhetik el a céljaikat, ha az új szabályozásokat sikerül a gyakorlatban is implementálni és megvalósul a szervezetek szabályalapú működése és gazdálkodása.

A változások iránti igényt részben a kényszer erősítette fel hazánk esetében. Az önkormányzati belső kontrollok jelentőségére az elmúlt évtizedek csődjei, valamint a 2011 és 2014 között lezajló adóssághozzájárulások is felhívták a figyelmet. Ahogy Lentner (2014) is kiemelte, az önkormányzatok problémáinak megelőzésében, azok működésének szabályozása, felügyelése kulcsszerepet tölthettek volna be a megfelelő kontrollok.<sup>1</sup> Az Állami Számvevőszék (ÁSZ) 2012-es konferenciája is rávilágított az önkormányzati rendszer problémáira, mint például az eladósodás és a gazdálkodás hatékonyatlansága. Ehhez a kockázatkezelés szűk körűsége, a belső kontrollok hiányosságai, a kulcskontrollok gyengeségei is hozzájárultak. A gazdálkodási döntések nem voltak teljesen megalapozottak és a működési folyamatok sem voltak megfelelőek.<sup>2</sup>

A tanulmány következő fejezetében ismertetésre kerülnek a közszférát jellemző változások, kiemelve a belső kontroll fejlődését és jelentőségét. A második szerkezeti egység a belső kontrollokkal kapcsolatos hazai tapasztalatokat ismerteti, míg a harmadik rész a kutatás lehetséges folytatási irányainak bemutatását tartalmazza, betekintést nyújtva néhány kutatásra, melyek módszertani és elméleti alapot nyújthatnak a későbbi kutatásokhoz. A tanulmány főbb gondolatok összegzésével zárul.

---

<sup>1</sup> LENTNER 2014.

<sup>2</sup> KOLOZSI 2012.

## A belső kontroll szerepe és hazai változásai

A 1970-es évektől kezdve felerősödtek a közszférák reformja iránti igények,<sup>3</sup> így az azt követő évtizedekben elterjedtek azon nézetek amelyek a üzleti és piaci elvek, menedzsmenttechnikák közpénzügyi szektorba való átültetését szorgalmazták. Ezt az irányzatot szokás New Public Managementnek (NPM) nevezni.<sup>4</sup> A NPM segítségével az állam működésének hatékonysága nagy mértékben javítható.<sup>5</sup> A hatékony kormányzás definíciója nem magától értetődő, Andrews (2010) munkássága szerint egy hatékony kormány programja méretében limitált, küldetése és folyamatai szabályozottak. A programjait magas minőségű tervezés előzi meg, ezeket magas színvonalon, hatékonyan hajtja végre szolgáltatások nyújtásával, eredményes, fegyelmezett pénzügyi menedzsment mellett. Emellett szem előtt tartja a polgárok folyamatosan változó igényeit. Transzparens, politikailag független intézményeket működtet, melyek a magánszektor nem fenyegetik.<sup>6</sup>

Az NPM a közszférát kisebb, termékek (ellátott feladatok) szerint szervezett egységekre bontaná, amivel a felelősségi köröket sokkal pontosabban jelölne ki. Emellett fokozná a versenyt a közszféra szervezetei között valamint, a közszféra és a magánszektor társaságai között. Az irányzat támogatja a magánszektorban alkalmazott gyakorlatok adaptálását, továbbá a hatékony erőforrás-felhasználást, a központi korlátozások mérséklését és ezzel párhuzamosan az egyes szereplők elszámoltathatóságának növelését is szorgalmazza. Jelentős hangsúlyt kap a sztenderdizált teljesítménymérés és annak értékelésének iránti igény is. A megfelelő teljesítményértékeléssel a hatékonyság és az elszámoltathatóság is fokozható.<sup>7</sup>

Az effektív gazdálkodás mellett az elszámoltathatóság is egy fokozott szereppel bíró tényezőnek számít a közpénzügyek vizsgálatakor. Az államháztartás esetében az elszámoltathatóság iránti igény az állam szerepének speciális jellegéből ered, mivel az állam az adófizetők által biztosított forrásokból gazdálkodik. Emiatt az államnak transzparensen és elszámoltatható módon kell gazdálkodnia. Tágabb értelmezésben, ezeket nem csak az érdekhordozók egy szűk körének, hanem minden olyan szereplő számára biztosítani kell, akire az állam működése hatással van, vagy hatással lehet. Az elszámoltathatóság támogatható teljesítménymérési rendszerek bevezetésével is.<sup>8</sup>

Az elszámoltathatóság azt a követelményt jelenti, miszerint a köztisztviselők és a döntéshozók felelősséggel tartoznak azokért az erőforrásokért, amelyeket felhasználnak, valamint azzal a hatáskörért is amivel rendelkeznek.<sup>9</sup> A

---

<sup>3</sup> CHRISTENSEN – NEWBERRY – POTTER 2018.

<sup>4</sup> HOOD 1995.

<sup>5</sup> DRESCHLER 2005.

<sup>6</sup> ANDREWS 2010.

<sup>7</sup> HOOD 1995.

<sup>8</sup> ALI – ELHAM – ALAUDDIN 2014.

<sup>9</sup> MULGAN 2000.

közszférával szembeni elvárásokban, valamint azok működésében bekövetkező változásokhoz a közpénzek felhasználást ellenőrző intézményeknek is alkalmazkodni kell. Ezen alkalmazkodások koordinálására és felügyeletére, valamint a nemzeti ellenőrző szervezetek munkájának összehangolására is szükség van.<sup>10</sup> A nemzetközi szinten megjelenő módosulások hatásai megjelentek a hazai gondolkodásban is, ezt támasztja alá az is, hogy a transzparencia és vele együtt az integritás az ÁSZ Stratégiájának fontos elemének tekinthető.<sup>11</sup>

A transzparens és hatékony működés a támogatható a kontrolleszközök szerepének növelésével. A szakirodalomban a kontrolling számos, folyamatosan változó jelentéssel rendelkezik, többféleképpen értelmezhető kifejezéssé vált. A kontrolling gyakorlatban számos tevékenységet foglal magába, gyakorlati alkalmazása függ a szervezet méretétől, a vezetői szemlélettől, valamint a használt irányítási rendszertől is. A kontrolling gyakorlat megítélése kizárólag az intézmények működési kontextusának ismeretében lehetséges.<sup>12</sup>

A vizsgálat tárgyát képező belső kontroll fogalmát el kell határolni a kontrolling kifejezéstől. Mikesell (2007) azon szervezeten belüli eljárásokat és módszereket összességét definiálta belső kontrollként, melyek megvédik a szervezet eszközeit, ellenőrzi a pénzügyi információk és más adatok pontosságát, megbízhatóságát, elősegíti a működés hatékonyságának fokozását és támogatja a szervezet előírt szabályzatainak betartását. A belső kontroll a csalás elleni védekezés első védvonala.<sup>13</sup> Természetesen ezen definícióktól pontosabban kell meghatározni a vizsgálat tárgyát képező belső kontrollt. Téma közszférát érintő jellege miatt a kontrollok értelmezése során testreszabott kontroll definíciók kerülnek alkalmazásra. A kutatás során a Legfőbb Ellenőrző Intézmények Nemzetközi Szervezetének (International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI) irányelvei nyújtják az alkalmazni kívánt fogalomrendszer alapját. A szervezet irányelvei szerint a belső kontroll egy olyan összetett folyamatnak tekinthető, amelyet egy szervezet is dolgozói valószínűleg meg, és amelyet a kockázatok meghatározására és ésszerű biztosíték biztosítására hoznak létre annak érdekében, hogy a szervezet küldetésének teljesítése során a tevékenységeit szabályszerűen, etikusan, hatékonyan, gazdaságosan és eredményesen hajtsa végre, olyan módon, hogy eleget tegyen az elszámolási kötelezettségeinek, megfeleljen a vonatkozó törvényeknek és szabályozásoknak, mindeközben megvédve a szervezet forrásait. Az INTOSAI a belső kontrollt öt, egymással összefüggő elemre osztja, ezek pedig: a kontrollkörnyezet, a kockázatértékelés, a kontrolltevékenységek, az információ és kommunikáció, valamint a monitoring.<sup>14</sup>

---

<sup>10</sup> CRESPO 2005.

<sup>11</sup> ÁSZ 2016.

<sup>12</sup> BODNÁR 1997.

<sup>13</sup> MIKESELL 2007.

<sup>14</sup> INTOSAI 2016.

A kontrollkörnyezet a teljes kontrollrendszer alapját képezi, szolgáltatja a fegyelmet és a szervezeti felépítést valamint azt a légkört, ami hatással van a belső kontroll általános minőségére. Megadja azt alaphangot, amely a szervezet dolgozóinak a kontroll-tudatát befolyásolja. Mindezek által megalapozza a belső kontroll összes többi elemét.<sup>15</sup>

A kockázátértékelés keretein belül, a szervezet céljait veszélyeztető kockázatok azonosításáról és azok elemzéséről beszélhetünk, valamint ide sorolhatjuk az említett kockázatokra adható megfelelő válaszok meghatározását is. A kockázatkezelés során felmérésre kerül, hogy mely célokat veszélyezteteti az adott kockázat, azoknak mekkora a jelentősége és a bekövetkezési valószínűsége. A válasz kialakítása során figyelembe kell venni a szervezet kockázatvállalási hajlandóságát és ennek függvényében a szervezet dönthet a kockázat áthárításáról, annak elfogadásáról, annak kezeléséről, valamint annak megszüntetéséről.<sup>16</sup>

A kontrolltevékenységek, a szervezet céljainak elérésének érdekében kialakított elvek és eljárások. Ahhoz, hogy hatékonyak legyenek, az adott időszakra vonatkozó tervnek megfelelően funkciójukat tekintve következetesnek, valamint költség-hatékonyak, átfogónak, észszerűnek, közvetlenül a kontroll célokra vonatkozóknak kell lenniük.<sup>17</sup>

A tranzakciók és események azonnali nyilvántartásba vétele és megfelelő osztályozása elképzelhetetlen a megbízható és vonatkozó információk nélkül. A releváns információt fel kell ismerni, meg kell szerezni és közölni kell abban a formátumban, amely lehetővé teszi az alkalmazottak számára a belső kontrollal és más feladatokkal kapcsolatos kötelezettségeiknek való elégtételt. Ennek érdekében az összes eseményt és tranzakciót, valamint magát a belső kontrollrendszert is dokumentálni kell. Nem csak a szervezeten belüli adatokat, hanem a döntéshozatalhoz szükséges, szervezeten kívüli eseményeket is figyelembe kell venni. Az információs rendszerek olyan jelentéseket készítenek, amelyek mind pénzügyi, mind nem pénzügyi információkat tartalmaznak, ezzel lehetővé téve a tevékenységek folytatását és kontrollját. Az információk minősége nagy mértékben befolyásolja a döntéshozatalok eredményeit.<sup>18</sup>

A monitoring segítségével a belső kontrollrendszer teljesítmény-minőségének időnkénti kiértékelésének érdekében folyamatosan figyelemmel lehet kísérni, valamint azt kiértékelhetővé teszi. Ez megvalósulhat monitoring rutintevékenységek, külön értékelések, vagy e kettő kombinációja által is. A monitoring által biztosítani kell, hogy az ellenőrzési ajánlások és megállapítások azonnal és megfelelően végrehajtásra kerüljenek.<sup>19</sup>

Az ÁSZ értelmezésében a belső kontrollrendszert akkor tekinthetjük megfelelőnek, ha az egyértelművé teszi a felelősségi viszonyokat, tartalmazza a

---

<sup>15</sup> INTOSAI 2004.

<sup>16</sup> INTOSAI 2004.

<sup>17</sup> INTOSAI 2004.

<sup>18</sup> INTOSAI 2004.

<sup>19</sup> INTOSAI 2004.

folyamatleírásokat, ha teljesíti a rá vonatkozó főbb kritériumokat, szabályzatai az alapító okiratokkal, a Szervezeti és Működési Szabályzattal és az ügyrendekkel együttesen összefüggő rendszert alkot. Mindezek mellett kialakítása, karbantartása egyre inkább csökkenő létszámmal, a folyamatos napi működés mellett valósul meg.<sup>20</sup>

Az INTOSAI irányelvei alapját nyújtó három dimenziós modellt a COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) 1992-ben dolgozta ki, és nagy népszerűsége tett szert. Az elterjedése nem csak az államháztartások esetében, a magánszférában is megfigyelhető.<sup>21</sup> Ez a keretrendszer a hagyományos kontrolling elméletekkel ellentétben jelentős mértékben figyelembe vesz puha tényezőket is, mint például a szervezet dolgozóinak kompetenciáit és profizmusát.<sup>22</sup>

A belső ellenőrzés és a belső kontroll nem tekinthetőek azonos fogalmaknak, ennek megfelelően az ÁSZ is definiálta a két kifejezés kapcsolatát. A belső ellenőrzés egy olyan független, tárgyilagos bizonyosságot adó és tanácsadó tevékenység, mely támogatja azt, hogy az ellenőrzött szervezet működését fejlessze, eredményességét növelje. Tehát a belső ellenőrzés a feladatok szűkebb körét foglalja magába, és a belső kontroll részeként értelmezendő.<sup>23</sup> Az államháztartás belső kontrolljainak szabályozása 3 szintben épül fel: legfelső szint a törvényi szint, ez alatt helyezkedik el a rendeleti szint és az útmutatók szintje. Ez utóbbiba különböző standardok és kézikönyvek tartoznak. 2012-től a kormányzati kontrollrendszer 3 szintre tagolódik, megkülönböztetjük a külső, vagyis a törvényhozói kontrollt, melyet az ÁSZ gyakorol, kormányzati szintet, mely a kormányzati ellenőrzési szerv, az európai támogatásokat ellenőrző szerv és a kinstár által valósul meg. A harmadik szint pedig a belső kontroll, amely az egyes gazdálkodó szervezetek kontrolltevékenységei által valósul meg.<sup>24</sup>

A hazai gyakorlatban szintén bevezetésre került a COSO-modell 2009-ben.<sup>25</sup> Ez összhangban van a nemzetközi gyakorlatokkal, az Európai Unió államainak többsége adaptálta az INTOSAI irányelveit. Természetesen kisebb-nagyobb szervezeti, működési eltérések megfigyelhetők, így teljes harmonizációról nem beszélhetünk közösségi szinten.<sup>26</sup>

A belső kontroll fejlődése mellett szükséges megemlíteni a számviteli információs rendszer fejlődését is. 2014-ben a magyar államháztartásban is bevezetésre került az eredményszemléletű számvitel.<sup>27</sup> Ez összhangban van a globális folyamatokkal, az OECD országok többsége már 2015-re áttért az eredményszemléletű számvitelre.<sup>28</sup> Az eredményszemléletű számvitel

---

<sup>20</sup> ÁSZ 2015.

<sup>21</sup> MARTIN – SANDERS – SCALAN 2014.

<sup>22</sup> SIMMONS 1997.

<sup>23</sup> ÁSZ 2018.

<sup>24</sup> NEMZETGAZDASÁGI MINISZTERIUM 2018.

<sup>25</sup> NEMZETGAZDASÁGI MINISZTERIUM 2018.

<sup>26</sup> EURÓPAI BIZOTTSÁG 2014.

<sup>27</sup> SIMON et al. 2018.

<sup>28</sup> PWC 2015.

alkalmazásával alapvetően jobb minőségű információ állítható elő a gazdálkodási folyamatról, hiszen az adott szervezetet érintő eseményeket már akkor is képes kezelni, ha ahhoz nem kapcsolódik pénzmozgás. A költségek alakulásáról sokkal pontosabb képet képes biztosítani, mint a korábban alkalmazott pénzforgalmi szemlélet.<sup>29</sup> Az elhatárolás alapú szemlélet bevezetésével a kontrollrendszer számára is megfelelő színvonalú információkat lehet biztosítani, így annak megbízhatósága is fokozható.<sup>30</sup>

## Hazai tapasztalatok

Az elméleti keretek, főbb változások, azokat előidéző tényezők és a sztenderdek megismerése mellett fontos figyelmet fordítani a hazai empirikus kutatások tapasztalataira. Az ÁSZ rendszeresen végez belső kontroll ellenőrzéseket. A belső kontrollkörnyezetet mind az öt területén (kontrollkörnyezet, kockázatkezelési rendszer, kontrolltevékenységek, információs és kommunikációs rendszer, monitoring rendszer) komplexen kell értékelni. Ezt figyelembe veszi az ÁSZ módszertana is. Az ellenőrzés során egy pontozást hajtanak végre, előre meghatározott pontozólap segítségével. A munkalapon különböző szabályok létét, vagy annak más előírásnak való megfelelését kell megerősíteni, vagy cáfolni. A kérdések megválaszolásával felmérésre kerül, hogy mennyire felel meg az adott szervezet a különböző számviteli, pénzügyi és jogszabályi előírásoknak. A kérdésekre adott válaszokat részben automatizálva dolgozzák fel. A mérés eredményeképpen a belső kontroll három féle minősítést kaphat: nem megfelelő, részben megfelelő vagy megfelelő. Először az egyes területeket értékelik, egy szervezet belső kontrollrendszere akkor tekinthető megfelelőnek, ha az adott területen megszerezhető pontok 81%-át elérte, részben megfelelőnek pedig akkor, ha 60%-nál több, de 81%-nél kevesebb az elért pontok aránya, 60% alatt nem megfelelő minősítést kap az adott területre. A belső kontrollrendszert az egyes területeken kapott eredmények összevonásával képzik. Akkor megfelelő a belső kontrollrendszer kialakítása, ha mind az öt területen legalább részben megfelelő minősítést kapott, valamint az összesen elért és az összesen elérhető pontok arányának százalékban kifejezett értéke meghaladja a 81%-ot. Részben megfelelőnek akkor minősül a kontrollrendszer, ha az összesen elért pontok és az elérhető pontok hányadosa meghaladja a 61%-ot és legfeljebb csak egy területen kapott nem megfelelő értékelést. Minden más esetben nem megfelelőnek számít a belső kontrollrendszer.<sup>31</sup>

A belső kontrollrendszer egészének minősítése mellett a kulcskontrollok minősítésére is van kidolgozott módszertana a legfőbb külső ellenőrző szervnek. A két kulcskontroll a teljesítményigazolásokhoz és az érvényesítésekhez kapcsolódik, ezek értékelését tesztekkel hajtották végre. Ezt követően az értékelő táblázat súlyozásával, valamint az eredendő kockázat minősítésétől függően két

---

<sup>29</sup> BALOG – JAKAB 2017.

<sup>30</sup> BATHÓ 2012.

<sup>31</sup> ÁSZ 2015.

vagy három jogcím alapján határozták meg a kontrollok megfelelőségét. Az arányszámokat informatikai úton, az elektronikusan benyújtott adatokból határozták meg. A minősítés itt is három szintű, a legfelső, „kiváló” kategóriába akkor került egy szervezet, az elért súlyozott pontszám meghaladta az összes elérhető pont 91%-át, „jó minősítést” pedig akkor kapott ha ugyanez az arány 71 és 90% között van. Ez alatt gyenge kontrollról beszélünk.<sup>32</sup>

A belső ellenőrzés szabályszerű működését a tervezési és végrehajtási tevékenység alapján értékelték a munkalapok kérdéseire adott válaszok alapján. Az értékelés során 3 kategóriát képeztek, ha egy szervezet a megszerezhető pontok legfeljebb 60%-át érte el akkor nem megfelelő, ha 61 és 81% közötti arányát akkor részben megfelelő, ha pedig legalább 81%-át szerezte meg akkor megfelelő belső ellenőrzéssel rendelkezik.<sup>33</sup>

A belső kontrollrendszer, a kulcskontrollok és a belső ellenőrzésre kapott minősítéseket összegezve pedig megkaphatjuk az adott szervezet kockázati besorolását, amely lehet minimális, alacsony, közepes, magas, vagy kiemelten magas.<sup>34</sup>

Az ÁSZ jelentései mellett, több tanulmány is készült amely az államháztartás belső kontrollrendszereivel kapcsolatos megfigyeléseket összegezte. Sepsey (2011) az ÁSZ 2007 és 2010 közötti adatgyűjtéseit vette alapul, azon belül is az önkormányzatok belső ellenőrzéséről szóló jelentéseket vizsgálta. Az említett időszakban több szabályozási pontatlanság, ellentmondás volt jelen, valamint az egyes felelősségi körök sem voltak egyértelműen elhatárolhatóak. Természetesen ez a vizsgált szervezetek működésére is rányomta a bélyegét, az ellenőrzött önkormányzatok működésében számos kockázatot, szabálytalanságot fedeztek fel. A vizsgált időszakban fokozatos javulás volt megfigyelhető. Ezek a pozitív változások az ÁSZ ellenőrzési tevékenységének és előre meghirdetett ellenőrzési terveknek is köszönhető, melyek elősegítették az önkormányzatokat az ellenőrzésekre való felkészülésre, és lehetőséget biztosított arra, hogy más szervezetek hiányosságaiból okuljanak. Világossá vált, hogy a kontrollrendszert meg kell erősíteni úgy, hogy az támogatassa az elszámoltathatóságot, valamint a hatékony és eredményes gazdálkodást.<sup>35</sup>

Szintén az ÁSZ jelentésiből indultak ki Benedek és szerzőtársai (2014), elemzésükben 100 2012-es és 2013-as önkormányzati ellenőrzésből vontak le következtetéseket. A vizsgált szervezetek 84%-nál volt működési szabálytalanság. Általánosságban kijelenthető, hogy a kockázatkezelés nem volt megfelelő, amely az adott szervezet kontrollrendszerének hiányosságaiból eredt, valamint az is, hogy az összetett kontrollelemek különösen gyengék voltak, a szabályszerű és eredményes gazdálkodás keretei hiányoztak. Ezek mellett a szerzők kiemelték, hogy a belső kontroll minőségét nem csak a szabályozási környezet, hanem különböző puha tényezők is befolyásolják, mint például a

---

<sup>32</sup> ÁSZ 2015.

<sup>33</sup> ÁSZ 2015.

<sup>34</sup> ÁSZ 2015.

<sup>35</sup> SEPSEY 2011.

szervezet vezetése, vagy a kontrollrendszer kialakítása. Emiatt a szabályozás mellett ezek a tényezők is hozzájárulhatnak ahhoz, hogy az önkormányzati belső kontrollrendszer nem tölti be a neki szánt szerepet.<sup>36</sup> Tekintettel arra, hogy az ÁSZ ellenőrzései nem reprezentatívak, az önkormányzati belső kontrollokat vizsgáló elemzések mintái sem minősíthetők reprezentatívnak.

Milicz (2016) munkájában az állami szerepvállalás hatékonyságát az állami tulajdonú gazdasági társaságok helyzetén keresztül vizsgálta. Az input adatokat kérdőíves adatgyűjtés segítségével gyűjtötte a szerző. A kérdőívet 92 vállalat töltötte ki, amelyből 86 válasz volt elemzésre alkalmas. Hasonlóan a fentebb ismertetett tanulmányokhoz, a minta ebben az esetben sem tekinthető reprezentatívnak. Tanulmányában megállapításra került, hogy az állami vállalatok többsége versenykörnyezetben működik, viszont nem jellemzőek a magánszféra vállalatainál elterjedt menedzsment módszerek, szemléletek. A vezetőkkel szemben nem támasztanak elvárásokat, a több éves üzleti tervezés nem jellemző. Mindemellett a kockázatmenedzsment is szűk körű, a teljesítményértékelés nem hangsúlyos és a nyilvánosság bevonása is meglehetősen korlátozott, viszont a vizsgált vállalatok (86 társaság) több mint fele szolgáltat a minimális előírásoknál több információt.<sup>37</sup>

Az önkormányzati tulajdonban levő társaságok gazdálkodásának és kontrolling-rendszerének vizsgálata sem mutatott túl kedvező képet. Zéman (2017) a 2010 és 2013 közötti időszakra vonatkozóan vizsgálta az említett szervezeti kört. A kutatás során felhasznált adatokat a vállalkozások nyilvános beszámolói biztosították. A tanulmányban megállapításra került, hogy a vállalkozások tervezési folyamatai hiányosak, valamint a belső szabályzatok esetében is számottevő hiányosságok fedezhetők fel. Gazdálkodásuk nem eredményorientált, legtöbbször a kontrolling is monitoring tevékenységekre korlátozódik. A vizsgált társaságok a likviditást preferálták a jövedelmezőséggel szemben.<sup>38</sup>

A bemutatott vizsgálatokat összegezve megállapítható, hogy az államháztartás működésének szabályozottsága nagy mértékben javult, a nemzetközi sztenderdekkel és a globális folyamatokkal összhangban levő változások következtek be. A problémák jellemzően a megvalósítás terén jelentkeznek, a vizsgált elemzések alapján megállapítható, hogy még vannak jelen hiányosságok, így a szabályszerű működés nem biztosított. Mindennek következtében a hatékony, eredményes és transzparens gazdálkodás követelményei sérülhetnek.

---

<sup>36</sup> BENEDEK – SZENTÉNÉ TUBAK – BÉRES 2014.

<sup>37</sup> MILICZ 2016.

<sup>38</sup> ZÉMAN 2017.



## A kutatás további lehetséges irányai

A kutatás egyik lehetséges folytatása a kontrollrendszerek vizsgálatának leíró jellegű vizsgálata lehet. Egy ilyen tanulmányozás során, elsősorban az ÁSZ jelentéseire lehet támaszkodni. Lehet vizsgálni, hogy miként alakul a szervezetek megoszlása az egyes kategóriák között, illetve, hogy azok egyéb jellemzői és az elért minősítések között van-e összefüggés. Ezen túlmenően az ÁSZ javaslatait és az előforduló hibákat is lehet leíró statisztikai módszerekkel elemezni.

Vizsgálat tárgyává lehet tenni a belső kontrollrendszer és a gazdálkodás minőségének tanulmányozását. Ennek keretein belül, az adott szervezet eredményességét és hatékonyságát lehetne elemezni. A belső kontroll pénzügyi stabilitáshoz való hozzájárulását Beck és Stone (2017) is kiemelték, amikor állami szervezetek működésére ható tényezők hatásait elemezték.<sup>39</sup> Figyelmet kell fordítani arra, hogy ezek a kifejezések nem feleltethetők meg a magánszektorban használtaknak. A közszféra speciális helyzete miatt a magánszféra jellemzésére használt fogalmakat, valamint ezek mérését át kell szabni. A közszférában a gazdálkodás eredményességét a fiskális zavarok (*fiscal distress*) szintjével lehet jellemezni. Az esetleges profit értelmezése nem egyértelműen pozitív a közszférában, hiszen a cél nem a nyereség maximalizálása, hanem közszolgáltatások nyújtása megfelelő gazdálkodás mellett. Ezért a gazdálkodás eredményességét aszimmetrikusan, a pénzügyi problémák elkerülésével, azok esélyének minimalizálásával lehet mérni. A hagyományos, vállalatok működésére vonatkozó modellek helyett speciális, az önkormányzatok működési jellegéhez jobban illő modelleket kell alkalmazni.<sup>40</sup>

Az itt tárgyalt pénzügyi zavarok alatt nem csak olyan szituációkat kell érteni, hogy az adott szervezet nem tudja a pénzügyi kötelezettségeit teljesíteni, hanem ide sorolandók olyan helyzetek amikor az önkormányzat nem képes a köz által elvárt szolgáltatásokat megfelelő minőségben nyújtani. Kloha és munkatársai tanulmányukban (2005) akkor tekintettek valamit fiskális zavaroknak, ha egy önkormányzat több egymást követő évben sem érte el a működésével, adósságával kapcsolatos célokat, nem teljesítette a közösségi elvárásokat. A definíció megalkotásakor rövid és hosszú távú szempontokat is figyelembe vettek, ezzel pontosabb értékelést kialakítva. A szerzők szerint az ilyen helyzetek 4 okra vezethetők vissza: demográfiai és munkapiaci változások, kormányzati kiadások emelkedésének gyorsaságára, érdekcsoportok követeléseire és gyenge menedzsmentre. A kutatás szempontjából az utolsó modell a releváns, mely a fiskális zavarokat a nem helyes számviteli eljárásokkal, pontatlan előrejelzésekkel, gyenge költségvetési gyakorlatokkal és menedzseri hiányosságokkal hozza kapcsolatba. Az értékeléshez egy 10 pontos skálát hoztak létre, a pontozás során 9 pénzügyi és társadalmi indikátort használtak fel. A vizsgálat során, egy adott önkormányzat értékeit, referencia értékekhez hasonlítva értékelték ki. Ilyen referencia értékeket az állam önkormányzatai által

---

<sup>39</sup> BECK – STONE 2017.

<sup>40</sup> COHEN – NEOFYTU – ZOPOUNIDIS 2012.

alkotott sokaságot jellemző átlag és szórás segítségével, vagy irodalombeli határértékek átvételével hoztak létre. Amennyiben egy adott mutató esetében negatív értékkel rendelkezett egy önkormányzat akkor 1 pontot kapott, minden más esetben pedig nullás értéket rendeltek az adott szervezethez. Ez alól kivételt képezett a költségvetés elsődleges egyenlege, mely esetében 2 pontot is kaphatott az adott szervezet, ha a költségvetése egyenlege egymást követő két évben is deficitese volt. A kapott pontokat összegezték, 8 pont felett már kimondottan problémásnak tekinthető egy önkormányzat.<sup>41</sup>

Jones és Walker (2007) fiskális zavarok alatt olyan szituációkat definiáltak, melyek során az önkormányzat nem tudja azonos szinten biztosítani a közszolgáltatásait. Tanulmányukban megállapították, hogy tisztán pénzügyi mutatók mentén nem lehet értékelni a szóban forgó kockázatokat, egyrészt azért mert a pénzügyi kimutatások adatai sokszor utólagosan jelzik a gondokat, másrészt a csőd és inszolvenca szigorú értelmezése sok esetben nem ekvivalens a valós problémákkal, továbbá a vállalatokkal kapcsolatban alkalmazott csőd-kockázati modellek bináris osztályozása sem teljesen adaptálható önkormányzatok esetében.<sup>42</sup>

Ki kell emelni, hogy az ÁSZ által meghatározott kockázati szint a működésben bekövetkező szabálytalanságok kockázatát hivatott mérni, így mindenképpen hasznos lehet ennek, és a pénzügyi kockázatoknak a párhuzamba állítása.

A gazdálkodás vizsgálatának másik lehetséges módja a hatékonyság vizsgálata lenne. Egy ilyen vizsgálathoz inputokra és outputokra van szükség. Kalb és szerzőtársai (2012) több mint 20, önkormányzatokkal hatékonyságával kapcsolatos kutatás mutatószámait gyűjtötte össze. Jellemzően inputnak tekinthető a költségvetés kiadási főösszege, vagy akár a teljes munkaidő-ekvivalens munkavállalók száma, vagy egyéb költségek is. A hatékonyságvizsgálatok során a problémát az outputok mérése jelentheti. Az állami szervezetek célja közfeladatok ellátása és közszolgáltatások nyújtása. Emiatt az output mérésére az elért fogyasztók száma, vagy a nyújtott közszolgáltatások szintje biztosíthatna kiindulási alapot.<sup>43</sup> Az önkormányzatok ilyen jellegű vizsgálatához viszont települési szintre lebontott társadalmi indikátorokra van szükség. Viszont ezek elérésének vagy létrehozásának lehetősége meglehetősen korlátozott.

Vizsgálat tárgyát képezheti a belső kontrollrendszernek a számviteli információs rendszerrel való kapcsolata is. A számviteli rendszert célszerű összehangolni a költségvetési tervezéssel és egyéb pénzügyi jelentésekkel.<sup>44</sup> A számviteli rendszer reformja lehetőséget biztosít új eszközök alkalmazására, mellyel akár a belső kontrollt is lehet támogatni.

---

<sup>41</sup> KLOHA – WEISSERT – KLEINE 2005.

<sup>42</sup> JONES – WALKER 2007.

<sup>43</sup> KALB – GEYS – HEINEMANN 2012.

<sup>44</sup> VAN DER HOEK 2005.

## Összegzés

A belső kontrollrendszer szabályozása kiemelten fontos területnek számít az államháztartás működésének szempontjából. Egy jól működő belső kontrollrendszer támogathatja a hatékony és eredményes gazdálkodást, valamint az elszámoltathatóságot is fokozza. Viszont a szabályozás önmagában nem elég, az érintett szervezeteknek az említett szabályok szerint kell működniük. A köz által biztosított erőforrások megfelelő és szabályos felhasználásának kikényszerítése szintén elengedhetetlen, ezért fontos a szabályalapú működés megvalósítása.

A belső kontrollrendszer és a számviteli információs rendszer jelentős mértékben fejlődött, valamint nagy mértékben adoptált nemzetközileg elismert módszereket és gyakorlatokat. Ennek ellenére az állami szervezetek működésében számos kockázat maradt, a különböző elemzésekben szereplő intézmények többsége kisebb-nagyobb szabálytalansággal működött. Ezen tapasztalatok tükrében mindenképpen indokolt a szabályoknak való megfelelés szintjének és a gyakran felbukkanó szabálytalanságoknak az elemzése. Mindezekon túlmenően a belső kontroll gazdálkodásra gyakorolt hatását is érdemes vizsgálni, vagyis a belső kontroll fejlettsége (szabályoknak való megfelelése) és az adott szervezet eredményessége, hatékonysága közötti kapcsolatot is célszerű feltárni.

## Irodalom

- ALI – ELHAM – ALAUDDIN 2014 = Ali, A. – Elham, F. – Alauddin, A.: Does Accountability Discharged through Performance Measurement System? *Procedia – Social and Behavioral Sciences* 164 (2014) 421–428.; <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.11.098> (Letöltés: 2019.04.15.)
- ANDREWS 2010 = Andrews, M.: Good government means different things in different countries. *Governance* 23:1 (2010) 7–35.
- ÁSZ 2015 = Állami Számvevőszék: *Az önkormányzati belső kontrollrendszer ellenőrzésének tapasztalatai*. Budapest : Állami Számvevőszék, 2015.; [https://asz.hu/storage/files/files/Publikaciok/Elemzesek\\_tanulmanyok/2015/t369.pdf?ctid=855](https://asz.hu/storage/files/files/Publikaciok/Elemzesek_tanulmanyok/2015/t369.pdf?ctid=855) (Letöltés: 2018.12.01.)
- ÁSZ 2016 = Állami Számvevőszék: *Stratégia*. Budapest : Állami Számvevőszék, 2016.; [https://www.asz.hu/storage/files/files/ASZ\\_strategia/asz\\_strategia.pdf](https://www.asz.hu/storage/files/files/ASZ_strategia/asz_strategia.pdf) (Letöltés: 2018.05.11.)
- ÁSZ 2018 = Állami Számvevőszék: *Elemzés a belső ellenőrzés állapotáról a 2016-os ellenőrzések tükrében*. Budapest : Állami Számvevőszék, 2018.; [https://asz.hu/storage/files/files/Publikaciok/Elemzesek\\_tanulmanyok/2018/elemzes\\_a\\_belső\\_ellenorzes\\_allapotarol.pdf?ctid=1237](https://asz.hu/storage/files/files/Publikaciok/Elemzesek_tanulmanyok/2018/elemzes_a_belső_ellenorzes_allapotarol.pdf?ctid=1237) (Letöltés: 2018.11.30.)

- BALOG – JAKAB 2017 = Balog E. – Jakab Á.: Az eredményszemléletű államháztartási számvitel bevezetése a nemzetközi tapasztalatok tükrében. In: Farkas B. – Pelle A. (szerk): *Várakozások és gazdasági interakciók*. Szeged : JATEPress, 2017, 81–94.
- BATHÓ 2012 = Bathó F.: Melyik úton, merre tovább? Az eredményszemléletű számvitelre történő áttérés elvi programja. *Pénzügyi Szemle* 57:4 (2012) 426–443.
- BECK – STONE 2017 = Beck, A. – Stone, M.: Why municipalities fail: Implications for uncertainty disclosures. *Research in Accounting Regulation* 29 (2017) 1–9.
- BENEDEK – SZENTÉNÉ TUBAK – BÉRES 2014 = Benedek M. – Szenténé Tubak K. – Béres D.: Belső kontrollok a települési önkormányzatoknál. *Pénzügyi Szemle* 59:3 (2014) 316–329.
- BODNÁR 1997 = Bodnár V.: Menedzsment kontroll, controlling, vezetői számvitel: Nemzetközi elmélet és gyakorlat – hazai tapasztalatok – A controlling vezetési megközelítése. *Vezetéstudomány* 28:5 (1997) 3–12.
- CHRISTENSEN – NEWBERRY – POTTER 2018 = Christensen, M. – Newberry, S. – Potter, B. N.: Enabling global accounting change: Epistemic communities and the creation of a 'more business-like' public sector. *Critical Perspectives on Accounting* 58 (2018) 53–76.
- COHEN – NEOFYTOU – ZOPOUNIDIS 2012 = Cohen, S. – Doumpos, M. – Neofytou, E. – Zopounidis, C.: Assessing financial distress where bankruptcy is not an option: An alternative approach for local municipalities. *European Journal of Operational Research* 218 (2012) 270–279.
- CRESPO 2005 = Crespo, M. G.: *Public expenditure controlling Europe: coordinating audit functions in the European Union*. Cheltenham : Edward Elgar Publishing, 2005.
- DRESCHLER 2005 = Drechsler, W.: The rise and demise of the new public management. *Post-autistic Economics Review* 33:14 (2005) 17–28.
- EURÓPAI BIZOTTSÁG 2014 = Európai Bizottság: *COMPENDIUM of the public internal control systems in the EU Member States*. Európai Bizottság, Brüsszel 2014.; <http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/book/compendium/HTML/files/assets/downloads/publication.pdf> (Letöltés: 2018.11.01.)
- HOOD 1995 = Hood, C.: The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society* 20 (1995) 93–109.; [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0001-W](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W) (Letöltés: 2018.11.01.)

- INTOSAI 2004 = International Organization of Supreme Audit Institutions: *Irányelvek belső kontroll standardokhoz a közszférában*. Budapest 2004.; <https://docplayer.hu/363435-Iranyelvek-a-belso-kontroll-standardokhoz-a-kozszeraban.html> (Letöltés: 2018.05.15.)
- INTOSAI 2016 = International Organization of Supreme Audit Institutions: *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. Bécs : International Organization of Supreme Audit Institutions, 2016.; [http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm](http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm) (Letöltés: 2018.05.15.)
- JONES – WALKER 2007 = Jones, S. – Walker, R. G.: Explanators of Local Government Distress. *Abacus* 43 (2007) 396–418.; <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2007.00238.x> (Letöltés: 2018.05.15.)
- KALB – GEYS – HEINEMANN 2012 = Kalb, A. – Geys, B. – Heinemann, F.: Value for money? German local government efficiency in a comparative perspective. *Applied Economics* 44 (2012) 201–218.; <https://doi.org/10.1080/00036846.2010.502110> (Letöltés: 2018.11.01.)
- KLOHA – WEISSERT – KLEINE 2005 = Kloha, P., Weissert, C. S., Kleine, R.: Developing and Testing a Composite Model to Predict Local Fiscal Distress. *Public Administration Review* 65 (2005) 313–323. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2005.00456.x> (Letöltés: 2018.05.15.)
- KOLOZSI 2012 = Kolozsi P.: A hely önkormányzatok eladósodottsága: okok, következmények és kihívások. *Pénzügyi Szemle* 57:2 (2012) 194–197.
- LENTNER 2014 = Lentner Cs.: A magyar önkormányzatok adósságkonszolidációja. *Pénzügyi Szemle* 59:3 (2014) 330–344.
- MARTIN – SANDERS – SCALAN 2014 = Martin, K. – Sanders, E. – Scalan, G.: The potential impact of COSO internal control integrated framework revision on internal audit structured SOX work programs. *Research in Accounting Regulation* 26:1 (2014) 110–117.
- MIKESELL 2007 = Mikesell, J. L.: *Fiscal Administration: Analysis and Applications for the Public Sector*. Belmont : Thomson Wadsworth, 2007.
- MILICZ 2016 = Milicz Á.: Az állam piaci szerepvállalása és ellenőrzésének lehetőségei az állami tulajdonú gazdasági társaságoknál. *Pénzügyi Szemle* 61:2 (2016) 205–228.
- MULGAN 2000 = Mulgan, R.: ‘Accountability’: An ever-expanding concept? *Public Administration* 78:3 (2000) 555–573.

- NEMZETGAZDASÁGI MINISZTERIUM 2018 = Nemzetgazdasági Minisztérium: *A hazai államháztartási belső kontrollrendszer bemutatása. Nemzetgazdasági Minisztérium*. Budapest 2018.; <http://allamhaztartas.kormany.hu/a-hazai-allamhaztartasi-belső-kontroll-bemu> (Letöltés: 2018.11.18.)
- PWC 2015 = PRINCEWATER COOPERS: *Towards a new era in government accounting and reporting, 2nd edition*. Brüsszel 2015.; <http://www.pwc.com/gx/en/industries/government-public-services/public-sectorresearch-centre/publications/government-accounting-and-reporting-pwc-global-ipsa-survey.html> (Letöltés: 2019.01.12.)
- SEPSEY 2011 = Sepsey T.: Belső ellenőrzés az önkormányzatoknál. *Pénzügyi Szemle* 56:4 (2011) 401–418.
- SIMMONS 1997 = Simmons, M.: Coso based auditing. *Internal Auditor* 54:6 (1997) 68–73.
- SIMON et al. 2018 = Simon J. – Fejszák T. – Schatz, B. – Donchev, T. – Ivanov, M.: Az eredményszemléletű számvitelre áttérés tapasztalatai számvevőszéki aspektusból. *Pénzügyi Szemle* 63 (2018) 145–160.
- VAN DER HOEK 2005 = van der Hoek, P. M.: From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience. *Public Budgeting & Finance* 25:1 (2005) 32–45.
- ZÉMAN 2017 = Zéman Z.: A pénzügyi controlling kockázatsökkentő szerepe önkormányzati szervezeteknél. *Pénzügyi Szemle* 62:3 (2017) 294–309.

## **The role of the internal control in the public sector**

BALÁZS TÓTH

Under the umbrella of the New Public Management (NPM) the accounting systems and the organizational best practices changed significantly in the public sector. The idea advances to take over processes and methods from the private sector to the public sphere. This widespread paradigm has a tremendous effect on the importance of measurement of the efficiency, effectiveness and economic performance of the public sector. There were several changes in the Hungarian public sector too. In 2009 the COSO model, in 2014 the accrual accounting was introduced. These changes were a great step towards the modernization of the public sector. But how could these modifications affect the operation of the public sector?

The internal control system could increase the quality of the operation, the accountability and also could support a higher level of efficiency. However, the advantages of improved internal control regulation do not always prevail. The study introduces the applied standards and the evaluation method of the Hungarian Supreme Audit Institution. Besides the presentation of the theoretical importance of the internal control, the paper adumbrates experiences of previous researches. Furthermore, the study specifies several options for further researches regarding the impact of internal control.